

目的指向型会計基準の設定およびその環境整備

Objectives-Oriented Standard Setting and its Environment Preparation

付 丹 丹
Dandan Fu

目 次

- I はじめに
- II 目的指向型会計基準
- III 目的指向型会計基準のための環境整備
- IV おわりに

I はじめに

米国は、エンロン事件をはじめとする一連の会計不祥事の衝撃が深刻であるため、厳格な法規制に向けた取り組みを迅速に進めてきた。これが米国のディスクロージャー制度改革である。2002年7月に、企業改革法が制定された。

企業改革法の正式名称は「証券諸法に準拠し、かつ、その他の目的のために行われる企業のディスクロージャーの正確性と信頼性の向上により、投資家を保護するための法」(An act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes) (以下、SOX法とする)である。

SOX法で提示されたディスクロージャー制度改革は、①会計上の改革；②監査上の改革；③内部統制を中心としたコーポレート・ガバナンス上の改革、という3つの議論を骨子としている。

ここでは、①会計上の改革を詳論していく。

エンロンが特別目的事業体 (Special Purpose Entity: SPE) や債務保証などを利用して粉飾決算を行っていたことから、米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) はまずそれらの個別の会計基準・指針の見直しを図った。そして、エンロンやワールドコムなど、不正会計が問題となった企業において、経営者が多額のストック・オプションの付与を受けており、社会問題となったので、ストック・オプションの会計処理も見直された。さらに、米国では、利払い・税引き前の利益 (Earnings Before Interest and Taxes: EBIT), 利払い・税引き・償却前の利益 (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization: EBITDA) など、正規の会計基準に基づかない利益が決算発表で散見されてきたが、証

券取引委員会 (Securities and Exchange Commission: SEC) は 2003 年 3 月 28 日以降、これを制限することとした。

上記のような個別対応だけではなく、米国では、会計基準の根本的な改革にも着手している。それが細則主義から原則主義への転換である。米国の会計基準や実務指針等は、量が多く詳細で複雑であるため、企業は、各会計基準等を設定した本来の主旨を考慮せず、実務指針等の細則を形式的にクリアしさえすればよいと考えて会計処理を行うようになった。エンロンの SPE の事例はこの細則主義に基づく弊害の最たるものといえよう。したがって、SOX 法は、原則主義を採用する可能性について検討するよう SEC に要求した。それに応じて、SEC は 2003 年 7 月 25 日に報告書を公表し、目的指向型会計基準の設定への移転を提案している。

本稿では、まず SEC の報告書に基づき目的指向型会計基準の特徴や構成要素等を検討する。次に、財務会計基準書 162 号 (Statement of Financial Accounting Standards No. 162: FAS 162 号)、および概念フレームワークの公開草案という FASB が最近公表した報告書を分析することによって、目的指向型会計基準を設定するための環境がまだ健全に整備されていないことを明確にしたい。

II 目的指向型会計基準

1 細則主義から原則主義へ

SOX 法は、原則主義会計システムの米国財務会計制度への適用に関して、SEC に研究するよう要請した⁽¹⁾。

その要請に応じて、2003 年 7 月 25 日に、SEC は、「2002 年サーベンス・オクスリー法 108 条 (d) に準ずる、原則主義会計システムの合衆国の財務報告システムへの適用についての研究」[SEC (2003), Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System. 以下、SEC (2003) とする] と題された研究報告書を公表した。

ここでの原則主義 (principles-based) とは、詳細な会計基準を作成するのではなく、原理原則を明示することによって簡潔明瞭な会計基準を作ろうとする思考をいう⁽²⁾。一方、原則主義と対比される細則主義 (rules-based) とは、実務指針や数値基準など会計基準を補足する詳細なルールを設けることで会計基準を網羅的に整備しようとする思考をいう。原則主義と細則主義は

(1) SOX 法の Section 108(d), (1), (B)によると、具体的には以下の 4 点について研究を要請した。

- ① アメリカ合衆国において原則主義の会計および財務報告が存在している程度、
- ② 細則主義財務報告システムから原則主義財務報告システムへの変更に必要とされる時間、
- ③ 原則主義財務報告システムが実行される可能性およびその方法、ならびに
- ④ 原則主義システムの実行についての徹底的な経済的分析。

(2) Foster J. M.・斉藤静樹・山田辰己・辻山栄子「FASB・ASBJ・IASB をめぐる最近の動向」『企業会計』第 55 巻第 1 号、2003 年 1 月、中央経済社、18 ページ。

対極的な2つの会計基準設定アプローチの思考といえよう。両者の関係は軸に喩えていうと、原則主義が軸の始点にあり、始点から遠ざかるにつれて細則主義の度合いが強まり、軸のどちらかに動くと、片方のもつ性格が強調され、もう片方の性格が希薄化するという関係である。

したがって、始点に位置する完全な原則主義とは、原理原則のみで会計基準を設定する思考である。SEC (2003) は、このような思考で設定された会計基準を原則のみによる会計基準 (principles-only standards) と呼んでいる。原則のみによる会計基準には、会計手続選択の拠り所となる具体的な実務指針が存在しないため、財務諸表作成者と監査人は各自の専門的判断に基づき会計手続を選択し適用することしかできない。その結果、報告主体間での財務諸表の比較可能性が損なわれることは多い⁽³⁾。

一方、細則主義による会計基準は、複数のパーセンテージ・テストや多量な例外規定を設け、それにより大量な詳細実務指針を規定するので、基準の不整合性を生じてしまうという主要な弱点がある⁽⁴⁾。

このように、SEC (2003) は、原則のみによる会計基準と細則主義による会計基準の弱点を分析した後、理想とされる原則主義による会計基準 (optimal principles-based accounting standards) には次の3つの特徴があると指摘した⁽⁵⁾。

- ① 理想とされる原則主義による会計基準に、会計原則についての簡潔な陳述がある。会計目的が不可欠な一部として基準の中には組み込まれており、たとえ例外または内在的な不一致があるにしてもその量が極めてわずかである。
- ② そのような会計基準は特定の種類の取引や事象の性質に応じて適量の実務指針を提供しているが、パーセンテージ・テストがない。
- ③ そのような会計基準は首尾一貫した財務報告の概念フレームワークと整合し、そこから導出されるものである。

SEC は、上記のような特徴がある会計基準を、その他の原則主義による会計基準と区別するために、目的指向型会計基準と呼ぶのである。

2 目的指向型会計基準の目的指向性⁽⁶⁾

目的指向型会計基準は具体的には下記の5点で目的指向性が強い。

- ① 財務諸表作成者および監査人は、特定の基準を適用して会計および証明の意思決定を行う際に、当該基準の会計目的の達成に焦点を合わせることが要求されている。このことによって、当該会計基準の意図を回避するための恣意的な操作の機会を最小化することがで

(3) SEC (2003), sec. I-C 参照。原則のみによる会計基準の具体例は同報告書の sec. II-B-iii を参照されたい。

(4) SEC (2003), sec. I-C 参照。細則主義による会計基準の具体例は同報告書の sec. II-B-i を参照されたい。

(5) SEC (2003), sec. I-C 参照。

(6) SEC (2003), sec. I-C 参照。

きる。

- ② 各基準は、会計システム全体の一体化を意図する包括的な、首尾一貫した概念フレームワークによって示された目的に準拠して、設定されている。
- ③ 例外規定を最小限にする。例外規定は、その性質によって、原則で規定された会計目的の達成を阻害し、基準内の不整合性を生み出し、それにより詳細な指針を必要とするのである。
- ④ パーセンテージ・テストを最小限にする。パーセンテージ・テストは例外規定の産物である。取引の形式上または構造上のわずかなシフトは、そのパーセンテージ・テストをクリアすることができる。それで、類似の経済的実質を有するいくつかの取引に対して全く異なる会計手続を適用することになるので、規定された会計目的の達成ができなくなる。
- ⑤ 適切な実務指針の設定を認める。目的指向型会計基準は、特定の取引群と明確に関連づけている適量の実務指針を包括している。それで、財務諸表作成者および監査人は、企業の取引に関する適切な会計手続を決定する際に、適切な枠組みを利用することができる。その場合、実務指針は過剰に詳細なものではなく、適度な分量にとどまる。つまり、目的指向型会計基準は、過度に抽象的であったり、詳細であったりではないため、財務諸表作成者および監査人に、いかなる会計手続を適用すべきかの判断を下す拠り所を提供することができる。

3 目的指向型会計基準の構成要素

目的指向型会計基準は、財務情報の質的特性、資産負債観、会計基準の適切な適用範囲、実務指針、旧基準の取扱いに関する提案、真実かつ公正な概念に基づく会計基準からの離脱の必要性を認めないという SEC の意見、目的指向型会計基準の様式、等の要素から構成されている⁽⁷⁾。以下では前の4項目について詳論していく。

(1) 財務情報の質的特性⁽⁸⁾

目的指向型会計基準は概念フレームワークを基礎として設定される。この概念フレームワークは財務会計制度全体を包括し、会計基準内のみならず会計基準間の一貫性を保つために必要とされる根本原理である。FASB が公表した財務会計概念ステートメント (Statements of Financial Accounting Concepts: SFAC) はその役割を果たしており、今後もその役割は変わらないと考えられる。

SFAC において、財務報告の目的は投資および与信に関する意思決定を行う際に有用な情報を提供することであり、会計情報を有用なものとする基本的な特性は目的適合性と信頼性であるとされる。さらに目的適合性と信頼性に関連する副次的な特性である比較可能性も、情報が有用

(7) 詳細は SEC (2003), sec. III を参照されたい。

(8) SEC (2003), sec. III-A 参照。

であるために重要な特性として位置づけられている。したがって、目的指向型会計基準は、目的適合性、信頼性および比較可能性という質的特性を備えた会計情報を提供すべく設定される。

ただし、この際、これらの質的特性が相互にトレード・オフの関係をもつ場合があるため、質的特性間のバランスを取りつつ会計基準の設定を行うことが必要である。この問題は以下の(2)および(3)と係わりをもっている。

(2) 資産負債観⁽⁹⁾

一般に資産負債観と収益費用観の2つが、利益計算思考として挙げられる。概念フレームワークとの関係で、どちらの利益計算思考が適当であるかが決定される。

SEC (2003) によれば、収益費用観は目的指向型会計基準に不適當であるとされている。これは、収益費用観を採用するならば、会計基準の設定にあたって、対象となる範囲が広すぎるか、または極めて限定的になるというおそれがあるため、基準間の整合性が欠如することになるからである⁽¹⁰⁾。また、SFAC は現在、資産負債観に立脚している。したがって、目的指向型会計基準も資産負債観を前提とすることになる。

(3) 会計基準の適切な適用範囲⁽¹¹⁾

会計基準の適用範囲を決定することも、重要な難問の1つである。もし会計基準の適用範囲が広すぎるならば、当該会計手続に関する有用かつ十分な実務指針は基準利用者に提供できなくなる。さらに、異なる性質の取引は適用対象とされ、例外規定が必要となる可能性もある。一方、もし会計基準の適用範囲が限定的すぎるならば、経済的実質が類似するすべての取引が同一の基準内で取り扱われないかもしれない。

つまり、会計基準の適切な適用範囲とは、その範囲がある特定のグループの経済取引と事象を十分に包括できるほど広く、同時にその範囲が大量の例外規定を必要としない程度に限定されるという箇所である。それなら、会計基準の設定主体は、そのような適切な範囲をどのように設定すべきであろうか。SEC (2003) では、まず、対象となる取引や事象の経済的特性について十分に理解し、次いでそれらが企業の財政状態にいかなる影響を及ぼすかを把握しなくてはならないとされている。つまり、基準設定主体は、まず当該取引ないし事象においていかなる資産と負債が生じたり、消滅したり、変動するかを識別しなくてはならない。さらに、上述したように、目的指向型会計基準が資産負債観を採用していることから、基準設定主体は、特定の会計基準の適用範囲を決定する際に、資産負債観に基づき、目的適合性、信頼性、比較可能性といった特性のトレード・オフの関係も決定しなくてはならない。総じていえば、会計基準の適切な適用範囲の設定は、いわゆる、資産負債観を応用して、目的適合性、信頼性、比較可能性といった性質の適

(9) SEC (2003), sec. III-B 参照。

(10) SEC (2003) はこのような問題が生ずる例として、収益の認識を挙げている。

(11) SEC (2003), sec. III-C 参照。

切なトレード・オフを選択しながら、1つの適切な箇所を継続的に探求するということである。

(4) 実務指針⁽¹²⁾

目的指向型会計基準は、原則のみによる会計基準と異なり、実務指針を排除するものではない。しかし、実務指針は無制限に受容されるわけではなく、適切な分量にとどまる。SEC (2003) によると、受容可能な実務指針は、会計基準の設定主体によって設定され、会計基準内に明示され、かつ会計基準と同レベルの権威を有するという特徴をもつとされている。

4 会計環境の整備⁽¹³⁾

目的指向性のより強い会計基準を設定するためには、会計基準を取り巻く環境のさらなる整備が必要である。特に、次の5項目について考慮する必要がある。

- ① 概念フレームワークの修正
- ② 米国会計基準と国際会計基準の収斂
- ③ 一般に認められた会計原則 (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) の階層の再構築
- ④ 実務指針の提供方法
- ⑤ 会計基準および関連文書へのアクセスの容易性の向上

いずれも重要な問題であるが、①と③は財務会計制度全般に関わる基本的な問題であるため、以下では①と③について詳論していく。

(1) 概念フレームワークの修正⁽¹⁴⁾

目的指向型会計基準を作成する上で、明瞭で一貫性のある概念フレームワークが必要不可欠である。現在、FASB は会計基準を設定する際に、SFAC を概念フレームワークとして利用している。しかし、目的指向性のより強い会計基準を実現するために、現行の SFAC には解決すべき3つの問題がある。

第一に、目的適合性、信頼性および比較可能性の間に生ずるトレード・オフ関係はどのように対処されるべきかをより明確にしなければならないという問題がある。適切なトレード・オフの決定は、FASB が会計基準を設定する際の主要な責任の1つである。トレード・オフの決定ベースがより明確にされれば、新しい会計基準の主旨やその文章に対する理解力が高まるであろう。そのために SFAC 第2号を中心に再検討する必要がある。

第二に、収益の認識においては、目的指向型会計基準が、資産負債観を採用しているが、しかし現在の概念フレームワークでは、資産負債観と伝統的な利益稼得プロセスの観点とが整合性を

(12) SEC (2003), sec. III-E 参照。

(13) SEC (2003), sec. IV 参照。

(14) SEC (2003), sec. IV-A 参照。

有していないという問題がある。そのため、FASBは収益認識の決定において、利益稼得プロセスを評価する必要性を排除することによって、その不整合性を解消しなければならない。したがって、SFAC第5号を変更する必要がある。同時にこれは、SFAC第6号における財務諸表の構成要素の定義を再検討することを意味している。

第三に、現在、測定属性として歴史的原価、公正価値など複数の測定方法が混在しているという問題がある。混乱を避けるためには、測定属性を選択するための枠組みを明確にする必要がある。そのために、SFAC第5号を、場合によってSFAC第7号を再検討する必要がある。

(2) 一般に認められた会計原則の階層の再構築⁽¹⁵⁾

一般に認められた会計原則 (GAAP) とは、財務諸表作成時の準拠枠として一般に受け入れられた会計慣行、基準、原則などの総称である。現在の GAAP の階層はアメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants: AICPA) の監査基準書第 69 号 (Statement on Auditing Standards No. 69: SAS 69 号) で規定されており、レベル A からレベル D の 4 つに分類されている。この階層において、FASB による FAS と解釈指針 (FASB Interpretations: FIN)、および APB 意見書や会計研究公報は最も権威をもつレベル A に位置づけられ、FASB による技術公報はそれらに次ぐレベル B にあるが、その一方で SFAC は教科書や会計専門誌と並んでその他の文献として列記されているにすぎない。

これは、SFAC が、あくまでも FASB が会計基準を設定する際に利用する枠組みであるからである。しかし、目的指向型会計基準のための概念フレームワークは、FASB だけが利用するものではない。これは、会計プロフェッションが実務で直面した問題を解決するための指針として利用されるケースも考えられる。

そこで、SEC (2003) は、従来の GAAP の階層を解体し、新たに、権威をもつ文献 (authoritative literature) と権威をもたない文献 (non-authoritative literature) からなる二層構造を提案している。権威をもつ文献としては、FASB の SFAC と会計基準 (FAS, FIN, APB 意見書および会計研究公報)、EITF⁽¹⁶⁾ による合意、および FASB 職員意見書が挙げられている。SEC (2003) が提唱している GAAP の階層の詳細は、付録を参照されたい。

このように、SFAC に権威を与えることによって、目的指向型会計基準の意図は会計実務により浸透することになるであろうと考えられる。また、権威をもつ文献もかなり限定されるため、従来よりも無用な混乱や文献間の見解の不一致なども避けることができるであろう。

5 小 括

SOX 法における会計基準設定アプローチの見直しが始められた背景には、一連の会計不祥事がある。つまり、その背景には、会計規制の網目をすり抜けた恣意的な会計数値操作の排除とい

(15) SEC (2003), sec. IV-C 参照。

(16) EITF は FASB の Emerging Issues Task Force (発生問題専門委員会) の略称である。

う問題がある。そのような会計数値の操作を排除する方策として、財務諸表作成者や監査人に対する監督を強化することで裁量的な会計行動を抑制することと、財務会計制度を改め利益管理に代表される会計操作の余地をなくすことが考えられる。前者については、SOX法における公開会社会計監視委員会（Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB）の設置、監査人の独立性の強化、経営責任者による財務諸表への署名など、財務報告に対する企業責任の明確化といった対策が講じられている。本稿で検討してきた目的指向型会計基準の設定は、後者のための活動の一部である。

そして今ひとつ、財務会計基準の国際的なコンバージェンスもまた、今回の会計制度改革の背景の1つである。実は、目的指向型会計基準の設定アプローチへの移転は、コンバージェンスをよりスムーズに進めるためである⁽¹⁷⁾。原則への同意が詳細な内容への同意に比べると実現容易であるため、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）とFASBの両審議会は、会計基準の設定において、このアプローチを採用すれば、コンバージェンスのための国際的な合意をより容易にかつ迅速に達成できると考えられる⁽¹⁸⁾。

目的指向型会計基準の大きな特徴は、SFAC、FASおよび実務指針といった財務諸表作成に関する諸規定が首尾一貫した体系を形成することにより、会計目的が明確になること、そして会計目的を明確にすること、および実務指針を効果的に設定することにより、会計手続の選択における財務諸表作成者や監査人の恣意性の排除を意図していることが挙げられる。目的指向型会計基準は、首尾一貫した財務会計制度を整備しつつ、さらに規制をスリム化することによって、会計手続への恣意性の介入を阻止するという新たな取り組みを提示するものである。したがって、目的指向型会計基準を設定するにあたっては、財務会計制度の体系の整備、効果的な実務指針の設定等が課題となるであろう。

SEC（2003）によって提案されているGAAPの階層の再構築や概念フレームワークに対する修正等は、現在の会計制度を大幅に再構成するものである。FASBに基準設定の権限が大きく委譲される一方で、AICPAなどその他の組織の関与は希薄化していく。今後、財務会計制度設定の民間性が弱まり、政府の関与が強くなっていくものと考えられる。

ところで、SEC（2003）公表以来、5年が経過した。目的指向型会計基準のための会計環境はどの程度整備されているのか。以下では、GAAPの階層の再構築と概念フレームワークの修正を中心に、その整備状況を論じていく。

Ⅲ 目的指向型会計基準のための環境整備

SEC（2003）の中でも述べられているように、米国の会計基準の設定はすでに目的指向型ア

(17) SEC（2003）, IV-B 参照。

(18) SEC（2003）, V-E 参照。

ローチを採用していたが、これは、今も進行中である⁽¹⁹⁾。以下では、GAAPの階層の再構築および概念フレームワークの修正という両面から、目的指向型会計基準のための環境整備を分析していく。

1 GAAPの階層に関する進展 — FAS 162号(2008年5月) —

2008年5月に、FASBはFAS 162号「一般に認められた会計原則(GAAP)の階層」(Statement of Financial Accounting Standards No. 162: The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles)を公表した。「FAS 162号は、米国においてGAAPに準拠して表示される非政府事業体の財務諸表を作成するのに使われる会計原則の源泉と、それらの会計原則を選択するためのフレームワーク(GAAPの階層)を明確にするものである」⁽²⁰⁾。

上述したように、GAAPの階層は、すでにAICPAのSAS 69号に存在しているが、当該監査基準書は報告事業体ではなく監査人を対象としている。FAS 162号はGAAPの階層を会計文献へと移行させ、それによって監査人ではなく報告事業体を対象としたものになっている。なぜなら「監査人ではなく、事業体こそがGAAPに従って表示された財務諸表のための会計原則を選択し、その責任を負うからである」⁽²¹⁾。

FAS 162号による新しいGAAPの階層は、下記のとおりである。ここで略称を用いるが、詳細は付録を参照されたい。

レベルA：①FAS, FIN, ②FAS 133 Implementation Issues⁽²²⁾, ③FSP, ④ARB, APB 意見書

レベルB：①FTB, ②クリアした⁽²³⁾ AICPA 産業別監査・会計指針, ③クリアした AICPA SOP

レベルC：①クリアした AcSEC 業務公報⁽²⁴⁾, ②FASB EITF による合意, ③EITF 要約 (Abstracts) の付録Dに論じられているトピックス (EITF D-Topics)

レベルD：①FASB 職員により発行された適用指針, ②AICPA 会計解釈指針, ③クリアしていない AICPA 産業別監査・会計指針, ④クリアしていない AICPA SOP, ⑤広く普及されている会計慣行

上記のA～Dの間に不一致がある時には、上位のものを優先させなければならないとされている⁽²⁵⁾。

(19) SEC (2003), Executive Summary 参照。

(20) Financial Accounting Standards Board (2008), *Statement of Financial Accounting Standards No. 162: The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*, par. 1.

(21) FAS 162, par. A6.

(22) FAS 133/138の適用問題 (Implementation Issues) について検討しているものである。

(23) この cleared は、FASB が当報告書の発行に反対していないという意味である (FAS 162号注2参照)。

(24) これは、AICPAの Accounting Standards Executive Committee (会計基準執行委員会) によって公表された Practice Bulletins (業務公報) である。

(25) FAS 162, par. 4 参照。

また、上記基準等で明確に規定されていない取引等がある場合には、企業はまず、A～Dのカテゴリにある類似の取引または事象のための会計原則を考慮しなければならないが、その後、その他の会計文献を参考にすることができるとしている。その他の会計文献には、例えば、SFAC、AICPA 討議資料 (Issues Papers)、IASB の国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: IFRS)、その他の専門家団体および規制機関による公式見解、会計の教科書等が含まれる⁽²⁶⁾。

このように、FAS 162 号の意見は、SAS 69 号における GAAP の階層および SEC (2003) が提唱している GAAP の階層と比べると、中途半端な改正といえよう (付録を参照されたい)。

FAS 162 号は、SAS 69 号における GAAP の階層と形式がほぼ同様であり、そして概念ステートメントは、依然として権威をもたないその他の会計文献に分類されている。つまり、概念フレームワークの地位という点において、FAS 162 号は、SEC (2003) の意見を受け入れなかったのである。そのため、FAS 162 号は SAS 69 号における GAAP の階層を、ある程度修正するにすぎないので、実務に大きな影響を与えないであろう。

一方、SAS 69 号は、会計原則の源泉を、その特質および会計文献という 2 つの方法⁽²⁷⁾ で分類しているが、FAS 162 号は、GAAP の階層を簡素化するために会計文献のみへと修正している。それによって基準書の利用者を報告事業体に移転させることを狙っている。その点においては、SEC (2003) の主旨を取り入れたと思われる。SEC (2003) では、概念フレームワークは、FASB が会計基準を設定する際の指針を与えるだけでなく、企業が財務諸表を作成する際および監査人が監査業務を行うにあたって、他の会計文献に明確な規定がない場合に、直接の役割を果たすべきであるとされている⁽²⁸⁾。つまり、GAAP の実務者指向の主旨である。したがって、この点において、FAS 162 号は SEC (2003) と一致しているといえよう。

つまり、FAS 162 号は現行の GAAP の階層を大きく修正せず、目的指向型会計基準の主旨を取り入れている。いわゆる、目的指向型会計基準へと至る発展途上のものである。

ところで、2008 年 1 月に、FASB は、FASB 会計基準成文化プロジェクト (FASB Accounting Standards Codification™) の 1 年間の検証段階を開始した。この成文化プロジェクトは、多数の組織 (FASB, AICPA, EITF) から公表された、すべての既存の基準書等を 1 箇所に再編成し、およそ 90 の会計トピックに体系化するものである。このプロジェクトは現在の民間企業のための米国で一般に認められた会計原則の変更ではなく、情報のユーザビリティを向上させることが期待されている。この成文化プロジェクトは承認されれば、GAAP の単一の情報源となり、その結果として GAAP の適用がより一貫し効率的になるであろう。

(26) FAS 162, par. 5 参照。

(27) 詳細は、American Institute of Certified Public Accountants (1992), *AU Section 411: The Meaning of Present Fairly in Conformity With Generally Accepted Accounting Principles*, par. 5 と par. 10 を参照されたい。

(28) SEC (2003), IV-C 参照。

したがって、この成文化プロジェクトが1年後に承認されれば、FAS 162号に規定されているGAAPの階層は廃棄されるであろう。この意味においても、FAS 162号におけるGAAPの階層は、過渡的なものである。

2 概念フレームワークに関する進展——公開草案（2008年5月）——

2002年10月から、FASBとIASBは世界の会計基準を収斂させるために、共同作業を始めた。2004年10月にIASBとFASBは、原則主義に基づき、かつ内的に整合している共通の概念フレームワークを開発するために、共同プロジェクトを始めた。目的は、将来会計基準を開発するための健全な基礎を提供する改善された共通の概念フレームワークを開発するためである。そのようなフレームワークは、下記のような特徴のある会計基準を開発できるという両審議会の目標を達成するのに、必要不可欠なものである。つまり、そのようなフレームワークに基づいて開発される会計基準は、①原則主義に基づき、内的な整合性をもち、かつ国際的に統合されたものであり、②資本提供者が、資本提供者としての立場で意思決定を行うために必要とする情報を提供する財務報告を導くものである。新フレームワークは、広範な論点を取扱い、現行のIASBとFASBのフレームワークに基づき築かれ、さらに、それらの両フレームワークが創設されて以来の発展も考慮するものである。

概念フレームワーク・プロジェクトは、8つのフェーズで行われている。そのうちの4つ（A～D）が現在作業中である（図表1）。

図表1 概念フレームワーク・プロジェクトの8つのフェーズ

フェーズ	課 題
A	目的および質的特性
B	構成要素および認識
C	測定
D	報告事業体
E	表示および開示、財務報告の限界を含む（未）
F	概念フレームワークの目的およびGAAPの階層における地位（未）
G	非営利部門への適用可能性（未）
H	残留課題（未）

出所：http://www.fasb.org/project/conceptual_framework.shtml に基づき筆者作成。

そして、両審議会は2006年7月に、フェーズA、財務報告の目的および意思決定に有用な情報の質的特性という、改善された概念フレームワークの最初の2章、具体的には、第1章「財務報告の目的」および第2章「意思決定に有用な財務報告情報の質的特性と制約条件」についての予備的見解を示した討議文書を公表し、一般のコメントを募集していた。2008年5月に、両審

議会はこの討議文書に関する179件のコメントを踏まえた更新後の公開草案を提出した⁽²⁹⁾。

(1) 財務報告の目的（公開草案の第1章）

公開草案では、「財務報告の目的は、現在および潜在的な株式投資家、資金の貸手、およびその他の債権者が資本提供者としての立場で意思決定を行うに際して、有用な財務情報を提供するためである」⁽³⁰⁾とされている。

ここでいう株式投資家、資金の貸手およびその他の債権者が、主要な財務情報利用者とされている。企業の経営者や上層部の管理者、従業員、および供給者、顧客は、政府およびその他の機関や一般公衆とともに、主要な財務情報利用者リストから除外されている。主要な財務情報利用者に役立つ情報が、彼らにとっても有用であるかもしれないが、主要な財務情報利用者に比べて、彼らの需要が直接ではないため、財務報告は主に彼らに向けられているものではない⁽³¹⁾。

また、資本提供者によって行われる意思決定は、①資本を提供するか否か、およびどのように提供するか、②彼らの投資資金を維持または増大するか否か、およびどのように維持または増大するか、を含む⁽³²⁾。

上述のような財務報告の目的を果たすために、財務報告は、①事業体の経済資源（資産）、②それらの資源に対する請求権（負債と資本）、および③それらの資源および資源に対する請求権を変化させる取引、その他の事象および環境による影響についての情報を伝達しなければならない。そのような情報は、資本提供者が、事業体の正味キャッシュ・インフローを生み出す能力、および経営者の受託責任を果たす有効性を評価するのに有用である⁽³³⁾。さらに、財務報告は、経営者による解釈、および利用者が提供された情報を理解するのに役立つその他の情報を含むべきである⁽³⁴⁾。

このように、新概念フレームワークは、財務情報の主要利用者を株式投資家、資金の貸手およびその他の債権者に絞っているため、財務報告の目的が従来のフレームワークより明確になり、より目的指向的になっている。

(2) 意思決定に有用な財務報告情報の質的特性と制約条件（公開草案の第2章）

財務情報の有用性の程度は、その情報の質的特性によるものである。

財務情報が有用であるために、2つの基本的な質的特性（fundamental qualitative charac-

(29) 同時に、フェーズDに関する予備的見解を公表した。そして、フェーズAの公開草案とフェーズDの予備的見解に対するコメントを2008年9月29日まで募集していた。

(30) Financial Accounting Standards Board (2008), *Exposure Draft-Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information*, par. OB2.

(31) *Ibid.*, par. OB8 参照。

(32) *Ibid.*, par. OB9 参照。

(33) *Ibid.*, par. OB15 参照。

(34) *Ibid.*, par. OB25 参照。

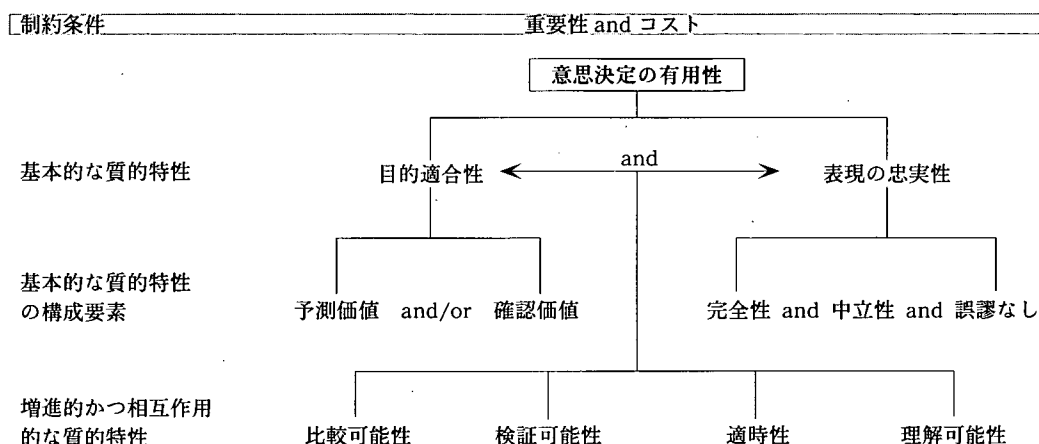
teristics), つまり目的適合性と表現の忠実性を有するべきである。情報が目的に適合するために、予測価値と確認価値⁽³⁵⁾のいずれか、または両者をもたなければならない。一方、情報の表現が忠実であるために、当該情報は完全性、中立性、かつ誤謬がないという3つの要素を兼ね備えていなければならない⁽³⁶⁾。

そして、比較可能性をはじめ、検証可能性、適時性および理解可能性は、情報の有用性を高めるために、目的適合性および表現の忠実性という2つの基本的な質的特性を補足する、4つの増進的な質的特性 (enhancing qualitative characteristics) である。この4つの増進的な質的特性は、情報をより有用なものとそれほど有用でないものへと選別することに役立つ⁽³⁷⁾。

一方、制約条件としては重要性和コストが挙げられている⁽³⁸⁾。

以上で述べた会計情報の質的特性の階層構造が図表2のように図示されている。

図表2 会計情報の質的特性の階層構造



出所：Financial Accounting Standards Board (2008), *Exposure Draft-Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information* に基づき筆者作成。

このように、新概念フレームワークにおける財務情報の質的特性と制約条件が明確になっており、その階層構造が、従来の FASB 概念ステートメント第2号における財務情報の質的特性の階層構造⁽³⁹⁾に比べると、簡潔になっているので、情報利用者はより効果的に利用できると考えられる。

(35) FASB 概念ステートメント第2号では、フィードバック価値と述べているが、IASB 概念フレームワークには確認価値を使っている。FASB は、フィードバック価値と確認価値が同様であると判断しているが、用語を統一するためにここで確認価値を用いる (*Ibid.*, par. BC2.7.)。

(36) *Ibid.*, pars. QC2-QC11 参照。

(37) *Ibid.*, pars. QC15-QC24 参照。

(38) *Ibid.*, par. QC27 参照。

(39) 詳細は、FASB 概念ステートメント第2号 (SFAC 第2号) のパラグラフ 32 を参照されたい。

しかし、公開草案の前書きで明言されているように、現段階、新概念フレームワークのGAAPにおける地位は検討されていないので、今後の検討課題として残されている⁽⁴⁰⁾。

IV おわりに

本稿はSEC(2003)に基づいて目的指向型会計基準の概要を検討した上で、その整備状況を分析してきた。

SEC(2003)において、目的指向型会計基準の特徴、構成要素、必要とされる会計環境の整備等が明らかにされている。つまり、SEC(2003)は、財務会計制度改革の目標である目的指向型会計基準の模範を明示している。

ところが、SEC(2003)で提案されている目的指向型会計基準の設定アプローチは相当に改革的なものであり、その環境整備には時間がかかるであろう。

目的指向型会計基準のための環境整備に関わる2つの基本的な柱、つまりGAAPの階層の再構築と概念フレームワークの修正は現在進行中である。FAS 162号で提案されているGAAPの新階層は、従来の階層より若干簡潔になっているが、SEC(2003)に示された目標に比べるとまだ複雑である。そして肝心な概念フレームワークは依然として、その他の会計文献に分類されている。結局、FAS 162号は実務に大きな影響を与えず、中途半端な改正になってしまう。一方、概念フレームワークの整備は、IASBとの共同作業で今も進行中である。現在公表された第1章と第2章の公開草案からみて、新概念フレームワークは従来のFASBとIASBの概念フレームワークに比べて、先進的なものといえよう。しかし、新概念フレームワークの中でも、概念フレームワークの地位については言及していない。

このように、目的指向型会計基準のための環境整備はまだ健全に整っていないため、SECが目指している目的指向型会計基準の設定アプローチの全面適用はまだ先のものであると考えられる。

参考文献

- American Institute of Certified Public Accountants (1992), *AU Section 411: The Meaning of Present Fairly in Conformity With Generally Accepted Accounting Principles*.
- Financial Accounting Standards Board (1978), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*.
- Financial Accounting Standards Board (1980), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information*.
- Financial Accounting Standards Board (2008), *Exposure Draft-Conceptual Framework for Financial*

(40) 詳細は、Financial Accounting Standards Board (2008), *Exposure Draft-Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information*, Preface, pars. P13-P16 を参照されたい。

Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information.

Financial Accounting Standards Board (2008), *Statement of Financial Accounting Standards No. 162:*

The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles.

International Accounting Standards Board (2008), *International Financial Reporting Standards 2008.*

United States Congress (2002), *Sarbanes-Oxley Act of 2002 — Official Title: An act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes.*

United States Securities and Exchange Commission (2003), *Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System.*

企業会計基準委員会 (2008), 『国際財務報告基準 (IFRSs®) 2007』雄松堂。

中山重穂 (2004), 「目的指向型会計基準の設定に向けた諸問題の検討」『豊橋創造大学短期大学部研究紀要』第 21 号, 49-64 ページ。

広瀬義州訳 (2002), 『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社。

付録 SAS 69号, SEC (2003) および FAS 162号における GAAP の階層

	SAS 69号	SEC (2003)	FAS 162号
権威をもつ会計文献	<p>レベル A :</p> <p>①財務会計基準書 (Statements of Financial Accounting Standards: FAS) と FASB 解釈指針 (FASB Interpretations: FIN)</p> <p>②AICPA の会計原則審議会意見書 (Accounting Principles Board Opinions: APB 意見書)</p> <p>③AICPA の会計研究公報 (Accounting Research Bulletins: ARB)</p> <p>レベル B :</p> <p>①FASB 技術公報 (FASB Technical Bulletins: FTB)</p> <p>②クリアした AICPA 産業別監査・会計指針 (AICPA Industry Audit and Accounting Guides)</p> <p>③クリアした AICPA 参考意見書 (AICPA Statements of Position: AICPA SOP)</p> <p>レベル C :</p> <p>①クリアした AICPA 会計基準執行委員会の業務公報 (AcSEC 業務公報)</p> <p>②FASB の発生問題専門委員会 (Emerging Issues Task Force: EITF) による合意 (consensus)</p> <p>レベル D :</p> <p>①AICPA 会計解釈指針 (AICPA Accounting Interpretations)</p> <p>②FASB 職員により発行された適用指針 (Implementation Guides)</p> <p>③広く普及されている会計慣行</p>	<p>①SFAC</p> <p>②FASB 基準書 (FAS, FIN, APB 意見書, ARB を含む)</p> <p>③EITF による合意と FASB 職員意見書 (FASB Staff Positions: FSP)</p>	<p>レベル A :</p> <p>①FAS と FIN</p> <p>②FAS 133 Implementation Issues (注: FAS133/138 の適用問題について検討しているもの)</p> <p>③FSP</p> <p>④ARB, APB 意見書</p> <p>レベル B :</p> <p>①FTB</p> <p>②クリアした AICPA 産業別監査・会計指針</p> <p>③クリアした AICPA SOP</p> <p>レベル C :</p> <p>①クリアした AcSEC 業務公報</p> <p>②EITF による合意</p> <p>③EITF 要約 (Abstracts) の付録 D に論じられているトピックス (EITF D-Topics)</p> <p>レベル D :</p> <p>①FASB 職員により発行された適用指針</p> <p>②AICPA 会計解釈指針</p> <p>③クリアしていない AICPA 産業別監査・会計指針</p> <p>④クリアしていない AICPA SOP</p> <p>⑤広く普及されている会計慣行</p>
その他の会計文献 (権威をもたない会計文献)	<p>FASB 財務会計概念ステートメント (Statements of Financial Accounting Concepts: SFAC), AICPA 討議資料 (Issues Papers), 国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: IFRS), 政府会計基準およびその解釈, 専門家団体および規制機関による公式見解, 会計の教科書等</p>	<p>産業団体意見書, 知識のある職業機関や企業による意見書等</p>	<p>SFAC, AICPA 討議資料, IFRS, その他の専門家団体および規制機関による公式見解, 会計の教科書等</p>

出所: SAS 69号, SEC (2003), FAS 162号に基づき筆者作成。